

Engedmények, felárak és függő ellenérték – okos enged, ...

A magyar számviteli elszámolásokkal foglalkozó hírlevelünk jelen kiadása az engedmények, felárak és függő ellenérték témakörökkel foglalkozik.

Utólag adott/kapott engedmény

A számviteli törvény szabályai 2010-től változtak a szerződésen alapuló, konkrét értékesítéshez nem kapcsolódó nem számlázott utólagos engedmények számviteli elszámolására vonatkozóan. Az utólag kapott engedményt egyéb bevételként és egyéb követelésként, az utólag adott engedményt egyéb ráfordításként és egyéb kötelezettséggént kell kimutatni függetlenül a pénzügyi rendezéstől.

Ez az egyszerű szabály a gyakorlatban több kérdést is felvethet. Egyrészt kérdéses, hogy mi tekinthető utólag adott engedménynek. Például, a felek előre megállapodhatnak a forgalomtól vagy valamilyen más, jövőben bekövetkező feltételtől függő engedményben azzal a kitéttel, hogy az engedmény várható összegét már a szerződéskötéskor pénzügyileg rendezik, és amennyiben a feltételek alapján ténylegesen mégsem járna akkora engedmény, vagy több engedmény járna, akkor a különbözetet utólag rendezik. Ez utólag adott engedménynek minősül-e annak ellenére, hogy az engedmény várható összegét már a szerződéskötéskor előre rendezték, tekintve, hogy annak összege utólag válik véglegessé? Ugyanígy kérdés, hogy minősülhet-e nem számlázott utólag adott engedménynek az, ha a felek előre meghatározzák a szerződésben, hogy fix összegű engedményt adnak, amellyel azonban pénzügyileg csak a teljesítéskor számolnak el?

A szerződésben az engedmény elszámolásának időszaka nem feltétlenül egyezik meg az üzleti évvel, és előfordulhat, hogy az aktuális elszámolási időszak vége az üzleti év mérlegkészítésének időpontja utáni időszakra esik. Ebben az esetben ki lehet-e mutatni az aktuális elszámolási időszakra vonatkozó engedményt vagy annak az üzleti évre eső részét követelésként, illetve kötelezettséggént, vagy időbeli elhatárolásként az üzleti évben? Lehet-e e tekintetben becslést alkalmazni a várható engedmény összegére vonatkozóan? Gondoljunk arra az esetre, ha forgalomarányos engedményről van szó, és az üzleti év mérlegkészítésének időpontjáig nyilvánvalóvá válik, hogy az engedmény feltételeként meghatározott szerződés szerinti forgalom még az üzleti évben teljesült, azonban azzal majd csak a mérlegkészítés után számolnak el, mivel akkor ér véget az elszámolási időszak. A forgalom a hátralévő időszakban már csak nagyobb lehet, ha csak nincs visszáru, amelynek mennyisége azonban adott esetben megbecsülhető.



Függő ellenérték

Elsősorban cégvásároláskor, vagyoni értékű jog vásárlásakor fordulhat elő, hogy az ellenértéket úgy határozzák meg, hogy az egy esetleges fix összeg mellett részben a megszerzett társaságnak vagy a vagyoni értékű joggal végzett tevékenységnek a jövőbeni nyereségétől, árbevételétől függ. Ez a gyakorlatban többféle konstrukcióban is megvalósulhat. Az egyik ilyen eset, ha egy minimális fix ellenérték mellett a feltétel bekövetkezésétől függően további összeg fizetendő. De a szerződésben akár úgy is megállapodhatnak, hogy előre meghatároznak egy maximális ellenértéket, amelyet csökkentenek a feltételek bekövetkezésétől függően, például, ha a tényleges eredmény elmarad a várakozásoktól.

Az ilyen megállapodások esetén kérdéses, hogy a függő ellenérték része-e a vevőnél a bekerülési értéknek? Ha része a bekerülési értéknek, akkor mikor kell azt a bekerülési értékben elszámolni? Már az adás-vételkor, feltéve, hogy megbízhatóan meg tudják becsülni az összegét, vagy esetleg csak akkor, amikor a függő ellenérték összege biztossá válik? Amennyiben már az adás-vételkor ki lehetne mutatni, akkor további kérdés, hogy milyen módszerrel határozzák meg a függő ellenérték várható (becsült) összegét, valamint hogyan számolják el azt, ha a tényleges eredmény alapján fizetendő ellenérték összege eltér az adás-vételkor becsült összegtől?

A számviteli törvény előírja, hogy amennyiben az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig a számla, a megfelelő bizonylat nem érkezett meg, akkor az adott eszköz értékét a rendelkezésre álló dokumentumok (szerződés, piaci információ, jogszabályi előírás) alapján kell meghatározni legkésőbb az üzembe helyezéskor. Az így meghatározott érték és a ténylegesen számlázott vagy később módosított fizetendő összeg közötti különbözettel a beszerzési értéket a végleges bizonylatok kézhezvétele időpontjában akkor kell módosítani, ha a különbözet összege az adott eszköz értékét jelentősen módosítja. Amennyiben a különbözet összege jelentősen nem módosítja az adott eszköz bekerülési értékét, annak összegét a végleges bizonylatok kézhezvétele időpontjában egyéb ráfordításként, illetve egyéb bevételként kell elszámolni.

Megoszlanak a vélemények a tekintetben, hogy a függő ellenértékre a számviteli törvénynek ez az előírása alkalmazható-e. A számviteli törvény ezen előírásához kapcsolódóan ráadásul ettől függetlenül is több kérdés felmerülhet. Például a bekerülési értéket visszamenőleges hatállyal kell-e módosítani, és ezért az immateriális javaknál, a tárgyi eszközöknél a halmozott értékcsökkenést is módosítani kell-e? Szükséges-e/lehet-e az előző időszakokat helyesbíteni „három oszlopos” beszámoló formájában (ha jelentős a módosítás), vagy pedig az értékcsökkenési leírás visszamenőleges módosítását a tárgyévi eredményben kell elszámolni? „Három oszlopos” beszámoló esetén az eszközök korábbi fordulónapra vonatkozó értékelése is kérdéses lenne, hiszen az értékvesztés, terven felüli értékcsökkenés megállapításánál a piaci értéket magasabb bekerülési értékhez kellett volna viszonyítani. Egyes szakmai vélekedések szerint, ha az eszköz beszerzésekor nem történt hiba a bekerülési érték meghatározásában, a bekerülési érték utólag azért módosul, mert a későbbi években az új információk alapján megváltozik a bekerülési értékre vonatkozó becslés, akkor nem indokolt „három oszlopos” beszámolót készíteni, és a becslésváltozás értékcsökkenési leírásra gyakorolt (kumulált) hatását a tárgyévi eredményben indokolt elszámolni a számvitelben. Mindennek adóvonzatai is lehetnek, azonban adózási szempontból azt, hogy kell-e önellenőrizni a korábbi évek adóbevallásait, a vonatkozó adójogszabályok alapján kell eldönteni.

A fent felvázolt kérdések az eladónál is felmerülnek a tekintetben, hogy a függő ellenértéket melyik időszakban mutassa ki bevételként, illetve milyen jogcímen számolja el azt bevételként.

A számviteli törvény termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás vonatkozásában előírja, hogy az értékesítés nettó árbevételeként a felárakkal növelt, engedményekkel csökkentett ellenértéket kell kimutatni. Az engedmények tekintetében általánosságban azt írja elő, hogy az árbevételt az értékesítéshez kapcsolódóan utólag adott engedmény helyesbítő számlában, nyugtában rögzített – áfát nem tartalmazó – értéke a teljesítés időpontjára vonatkozóan csökkenti. Ez alól a szavatossági jogok érvényesítéséből származó engedmények képeznek kivételt, amelyek az árbevételt a szavatossági igény megismerésének időpontjában csökkentik. A felárakra vonatkozóan a számviteli törvény előírja, hogy az árbevételt növeli az értékesítéshez kapcsolódó utólag felszámított felár, az eladási árat növelő korrekciók helyesbítő számlában, nyugtában rögzített – áfát nem tartalmazó – értéke, ahol a helyesbítés a teljesítés időpontjára vonatkozik.

A számviteli törvény nem tartalmaz hasonló előírást az egyéb bevételek és a pénzügyi műveletek tekintetében, de egyes szakmai vélekedések szerint a fenti számviteli elszámolás értelemszerűen alkalmazandó az egyéb bevételek

és a pénzügyi műveletek bevételei tekintetében is, például részesedés vagy vagyoni értékű jog eladásához kapcsolódóan felszámított felár, adott engedményre.

A felárak és engedmények kapcsán felmerül a kérdés, hogy ha a számviteli törvény azt írja elő, hogy a helyesbítés a teljesítés időpontjára vonatkozik, ott a helyesbítést a tárgyidőszaki eredményben kell-e/lehet-e elszámolni, vagy ilyen esetben szükséges az előző időszakok helyesbítése „három oszlopos” beszámolót formájában (ha jelentős a módosítás). E tekintetben is érdemes figyelembe venni, hogy az utólag adott felár, engedmény minősülhet-e korábbi időszakot érintő hibának, vagy pedig csak egy becslésváltozásról van-e szó, amely elszámolható a tárgyévben. Adózási szempontból azt, hogy kell-e önellenőrizni a korábbi évek adóbevallásait, a vonatkozó adójogszabályok alapján kell eldönteni.

Megoszlanak a vélemények a tekintetben is, hogy a függő ellenértéket lehet-e egyfajta felárnak vagy engedménynek tekinteni, vagy esetleg az alapügylettől teljesen külön szolgáltatásként kellene kezelni. Lehet-e például érvelni azzal, hogy az adás-vétel tárgyát képező társaság, vagyoni értékű jog teljesítményétől függően az eladó felárat számít fel vagy engedményt ad a vevőnek? Lehet-e tekinteni egyfajta szavatossági igényből eredő engedménynek azt, ha az adás-vétel tárgyát képező társaságban lévő befektetés, a vagyoni értékű jog nem hozza az elvárt eredményt?

A gyakorlatban további nehézséget okozhat a függő vételárrész összegének megbízható becslése az adás-vételkor, hiszen az ellenérték olyan jövőbeni események – például a következő évek nyereségének, árbevételének – függvénye, amelyeket a felektől független tényezők is befolyásolnak. Emiatt előfordulhat, hogy a függő ellenértéket csak akkor tudják megbízhatóan számszerűsíteni, amikor a feltételek bekövetkeznek.

Végezetül

Mint hírlevelünk sejteti, az engedmények és a függő ellenérték számviteli elszámolásával kapcsolatban sok a nyitott kérdés. Bármely elszámolási módszert is alkalmazza azonban a gazdálkodó a számvitelben, az adózási vonatkozásokról sem szabad megfeledkezni.

Jelen hírlevelünknek nem volt célja, hogy minden lehetséges ügyeletet érintsen, vagy minden felmerülő kérdést feltárjon. Ha hírlevelünk kapcsán bizonytalanságok merültek fel Önökben, javasoljuk, hogy keressék meg adó- vagy számviteli tanácsadójukat, vagy bennünket, mert egy alaposan átgondolt, jól kidolgozott módszertan jelentősen hozzájárulhat ahhoz, hogy a beszámoló valós képet adjon a társaság vagyoni és pénzügyi helyzetéről, a működés eredményéről.

Kapcsolat

Boros Judit
Partner

T: +36 1 887 7196

Kajtár László
Partner

T: +36 1 887 7324

KPMG Hungária Kft.

Váci út 99. H-1139 Budapest

E: kerdőjelek@kpmg.hu

Rakó Ágnes
Igazgató

T: +36 1 887 7438

Az itt megjelölt információk tájékoztató jellegűek, és nem vonatkoznak valamely meghatározott természetes vagy jogi személy, illetve jogi személyiség nélküli szervezet körülményeire. Társaságunk ugyan törekszik pontos és időszzerű információkat közölni, ennek ellenére nem vállal felelősséget a közölt információk jelenlegi vagy jövőbeli hatályosságáért. Társaságunk nem vállal felelősséget az olyan tevékenységből eredő károkért, amelyek az itt közölt információk felhasználásából erednek, és nélkülözik társaságunknak az adott esetre vonatkozó teljes körű vizsgálatát és az azon alapuló megfelelő szaktanácsadást.

A KPMG név, a KPMG logó és a „cutting through complexity” a KPMG International lajstromozott védjegye.

© 2014 KPMG Hungária Kft, a magyar jog alapján bejegyzett korlátozott felelősségű társaság, és egyben a független tagtársaságokból álló KPMG-hálózat magyar tagja, amely hálózat a KPMG International Cooperative-hez („KPMG International”), a Svájci Államszövetség joga alapján bejegyzett jogi személyhez kapcsolódik. Minden jog fenntartva.